

# 短大ビジネス教育と簿記・会計科目

飯名 皓作

## A function of book-keeping · accounting subjects on business education at junior college.

Kosaku IINA

### Abstract

It is well known that a junior college is evaluated as a system for practical education in School Education Law. But what is the substantial reason of these provision and essential meaning of it? Although it has strong feature as vocational education, what kind of education would it be? Having some doubts on these problem and working out a solution for them may give us some future prospect of junior college. Especially, through clarifying the relation between practical business affairs and theory on social science, I intend to investigate the role of book-keeping · accounting subjects at junior college on business management at this stage.

### Key-words

business practice, theory, book-keeping · accounting, fund, School Education Law.

### 1. 経営と簿記・会計

本論の主張の多くは、ビジネス系短大ないしは商業高校における簿記・会計教育を通じての、経営の具体的資金取扱い活動への配慮の欠如についての状況指摘にある。佐々木吉郎は、すでに50年程前に、経営の2重性について、次のように明瞭に指摘している。

＜資本主義社会に於ける斯かる経営経済は、私達の見所をもってすれば、二重の性質をもっている。さきに私は『生産的技術行程』及び『価値行程』なる術語を用いたのであるが、この両者は生産的な経営経済の二重性を表現するものである。資本主義社会に於ける生産的な経営経済は、斯かる生産的技術行程と価値行程との統一となって現われている。けれども一つの経営経済が技術的行程と価値行程との統一からなるということは、単に生産的な経営経済に於いてのみ特有なものとなってあらわれるというようなものではない。一切の経営経済が、一方においては技術行程であり、他方においては価値行程であるのである。ゆ

えに経営経済は、それがどのような種類のものであろうと、資本主義社会においては常に二重の性質をもつものである。＞<sup>(1)</sup>。

このように、経営のあらゆる事象は、資本主義経済においては、二重の性質を持っているのである。これは、経営事象研究の基礎的前提であり、この二重の配慮を欠く時、それは経営の実務からかけ離れた認識とならざるを得ないのである。

その間の事情を、今村成男はさらに次のように述べている。＜資本主義社会においては、すべての商品は資本の価値増殖運動を通じて生産されている。価値が増殖運動をなすためには、価値は一定の形態変化をしなければならない。そういう一定の形態変化を通じてなされるところの価値の増殖運動を、個別資本の運動という。社会が生存していくために必要な社会の総生産物は、このような個別資本の運動の無数のからみあいを通じて生産されているというのが、資本主義社会

の特徴的な仕組である。この無数の個別資本運動のからみあい、社会総資本の運動という。それ故に、社会の総生産物は社会総資本の運動を通じて生産されているといえる。＞<sup>(2)</sup>とされ、さらに、＜それ故に、価値が一定の形態変化の過程を通じて行うところの増殖運動、すなわち個別資本の運動は、資本主義経済の必然的な法則的運動である。しかしながら、自然における客観的諸法則の作用とは違って、社会生活では、一定の目的を持つ人々が行動するのであり、そして社会の運動は人々の行動や行為という形態で起こるのであるから、個別資本運動という経済法則的運動もまた、一定の人間の行動を通じて現われざるを得ないこととなる。＞<sup>(3)</sup>という認識をされた上で、さらにそれらを前提とした上での経営学研究のあり方を次のように示されている。

＜経営経済の現実的具体的な姿が、… 経営経済という組織体を構成する、多様な人間の多様な内容の活動を通じて現われるものであるから、経営経済学的研究の領域も、上述のような経営経済の多様な内容を持った経営実践的活動の全般にわたるものだということは、当然のことである。しかし、そのような多様な実践活動が個別資本運動を本質としていることも、いうまでもない。したがって、経営経済学の研究すべき諸問題は、結局はすべて個別資本運動の運動過程と関連せざるをえないのである。とはいうものの、経営経済学的研究は個別資本運動自体の研究ではない。個別資本運動が作用するために、その担い手となる人間のいろいろの行動が、どのように意思的に計画され、どのような組織によって、どのように執行されているかという問題が取扱われねばならないのである。したがって、経営経済学的研究は、個別資本運動のより具体的な研究であり、それを通じて資本主義的経済法則が作用するところの、人間の具体的な行動、業務に関する研究であるといえる。＞<sup>(4)</sup>。

果たして、これらの主旨が経営学研究に明確に反映されているか。この点が、簿記・会計教育を通じて具体的資金取扱い活動の認識・指導が軽視される一つの理由となっていると思われるのである。もう一つ、看過し得ない要因がある。それは、経営財務機能の不明

確な認識である。上記、経営学認識方法とあわせて、その概念を明確にしておかなければならないが、この点については、次の章、簿記・会計と財務で述べることにする。

ここでは、まず「簿記」という科目の、ビジネス活動認識の基礎的手段としての性格、ことに高等学校普通科卒業生に対する、経営活動理解のための不可欠の基礎的な教育手段としての役割について観察してみたい。ことに高等学校普通科を卒業した学生にとっては、入学当初、商業・工業活動についての知識は当然のこととして少ない。たとえ実家が商業・工業経営を営む者であっても、その活動の全体を理解していることは皆無であろう。そこで、ことに事務系就職希望者は、漠然と企業経理関係の知識が必要であると思い、また資格取得の希望もあって「簿記」の履修を希望することが多い。

事実、一般事務系の就職を果たした学生も、企業経理事務につくや、ただちに簿記の知識が役立つことが多いことも知られている。学生時代の簿記知識が不足する場合には、自ら専門学校等で再学習する場合も少なくない。そこで、簿記学習の初期段階では、一般にどのようなことを学んでいるのかを観察すると、次のようである。

まずその第一歩は、資産・負債・資本と貸借対照表の関係理解からはじまるのが一般的であろう。ある一定日における貸借対照表を示し、その資産内容としての、現金・商品・建物・備品等の勘定科目名と金額を理解させ<sup>(5)</sup>、資産とはいかなるものであるかについて解説をなすのである。

つまり、資産 (asset) とは、＜企業を経営するためには資産が必要である。現金、預金、得意先に対する売掛金などの貨幣性資産や原材料、製品、商品などの棚卸資産はもちろん、そのほかに建物、備品、機械などの固定資産も必要である。企業が所有するこれらのものが資産とよばれ、通常は、一般にいう財産を簿記上の資産と考えてもよい。＞<sup>(6)</sup>とし、続いて貸借対照表貸方側の負債・資本の科目名ならびにその内容を示すのである。

負債 (liability) とは、＜企業は資産が必要であるとともに、債務を負担するのが普通である。つまり、銀行などから借り入れたり、他の企業から掛けで物品等を購入したりするのが一般的である。このような場合に生ずる借入金、買掛金、未払金などを負債という。これらはいずれも期限が到来すれば、返済しなければならない支払義務を示すものである。この義務を負債とよぶ。＞<sup>(7)</sup> とし、同時に、資本 (capital) について、＜資本という用語には多様な用い方があるが、簿記上は、一般に資産の総額から負債の総額を差し引いた金額をいう。すなわち、資産－負債＝資本で表わされる。資本は、上記の式からもわかるように、資産総額のうち返済義務額つまり負債を差し引いた差額であるから、純資産ともよばれる。なお、この資本は企業主が出資した額と、その増殖分 (利益) から成り立っている。＞<sup>(8)</sup> と解説する。

しかる後、前提的に示した貸借対照表 (期首貸借対照表) をもとに、一定期間における数種の簿記上の取引を示し、「資産負債資本増減表」<sup>(9)</sup> に、資産・負債・資本の各増減を時系列的に示すことによって、期首資本が、期末にはどれ程増加 (または減少) することによって「純利益」 (または「純損失」) となるかを説明することになる。

同時に、期首資本金額が、期中増加 (または減少) することをそれぞれ収益 (または費用) であると説明し、その期間中の収益・費用を一表化し、総収益額から総費用額を差し引いて算出されるものが、当期純利益 (または当期純損失) であり、それは、前期末資本額から期首資本額を差し引いた額と一致する旨を理解させるのである<sup>(10)</sup>。

続いて、経営内・外部との経済取引について例題を示し、それがどのように資産・負債・資本として示しうるかについて説明する。

＜5月1日 現金¥200,000を出資して開業した。

8日 営業用机¥50,000を現金で買い入れた。

10日 商品¥100,000を掛けで仕入れた。

15日 商品¥70,000 (原価¥50,000) を掛けで売上げた。

20日 買掛金の一部¥40,000を現金で支払った。

〃 売掛金の一部¥54,000を現金で受け取った。

25日 本月分の従業員給料¥30,000を現金で支払った。

30日 雑費¥2,000を現金で支払った。＞<sup>(11)</sup>。

以上のような例を用いて、具体的にそれが経営にとってどのような意味を持つのであるかを理解させるとともに、それをどのように確実な情報として記録するのかを学んで行くのである。

## 2. 簿記・会計と財務

1. 経営と簿記・会計においては、おしなべて現行における経営教育における価格過程の認識の薄弱性を指摘するとともに、ことに高等学校普通科卒業生が簿記をはじめて学習する際、いかなることをそれを通じて理解するかについて、一般例をもとに解説した。

しかし、経営教育における価格認識の薄弱性は、上記の経営学研究上のいわばアプローチにもとづくだけではなく、直載にいえば、経営における財務機能の不明確さからも生ずると思われる。それゆえ、この財務機能と簿記・会計機能との関連も明らかにならず、ことに経営における具体的な「資金取扱い」機能の不十分な教育上の扱いをもたらすものと推測されるのである。

そこで、最も基本的な経営の機能認識がなされる必要がある。＜経営経済には、購買、生産、販売、財務という四つの基本的機能と、さらにそれら機能のすべてと結び付いて存在する管理機能との、五つの主要な機能があるといえる。…経営経済は…生産手段の供給市場、商品の販売市場、金融市場と対立している。そして、供給市場と販売市場とを結んで、購買、生産、販売という三つの機能の連続的過程がある。この商品を取扱う一連の過程に対応して、貨幣の収入、金庫への保管、貨幣の支出という貨幣に関するところの財務機能が、商品に関する機能の流れの方向と、丁度逆の方向に流れることになる。そして、この財務機能もまた、金融市場という特定の市場と結び付いている。一般に経営学者は前者の流れを給付の流れ (Leistungsstrom) と呼び、これと対立する後者の流れ

を貨幣の流れ（Geldstrom）と呼んでいる。それ故に、経営経済の諸機能は、給付の流れ、貨幣の流れという二つの概念で示される二つの流れの、結合された循環過程を形成することになる。そしてこの経営経済の枠の上には、さらに管理機能が、ピラミッド形に垂直にそびえ、各機能の統一的遂行を可能ならしめている。このピラミッドの頂点は経営経済の中心的意思決定機能であり、この担い手はいうまでもなくトップ・マネジメントである。＞<sup>(12)</sup>。このように経営は、基本的には、購買・生産・販売・財務・管理という機能から構成されるのであるが、中でも経営財務と会計との位置・役割はより明確になされなければならない。まず経営財務の概念を整理する必要がある。

＜…経営財務は、それら経営の基本機能の1つをなすものであり、その原初的な機能は貨幣の受取・保管・支払いにある。つまり経営における貨幣の流れを担う働きであるといえる。ここでいう貨幣とは、より具体的・直接的には現金・預金をさし、一般的な「資金」の概念に相当するものである。要するに経営財務の機能は、経営による資金需要とその供給に関する機能であり、換言すれば資金の調達とその運用である。…財務は給付の流れを形成するところの購買・生産・販売の各機能とは内部的な対立関係を持ち、この関係は相互規制的性格のものである。また購買・生産・販売の各活動は個別的・独立的になされるところから、それによる貨幣の流れは必ずしも澁みのないものとはならず、それに柔軟性ないし弾力性を与えるものは、経営財務の外部的対立関係つまり金融市場との対応にもとづく貨幣取引である。この対立関係は、経営財務に対し他の機能との比較上特殊な性格を与えることとなるのである。＞<sup>(13)</sup>。

しからば会計は、これら諸環境においていかなる位置を持つといえるのであろうか。＜経営経済の全過程は、技術的に見れば複雑多岐な内容の諸過程の集まりであって、これを統一的な表示の仕方で総合することはできない。しかし価格的な過程としてみれば、その全過程を貨幣単位に基づいて総合的に表示することが可能となる。経営経済の全活動過程に対する、このよ

うな統一的な把握が可能でないとすると、経営経済の全体的な計画は不可能であり、したがってまた、その活動の結果を評価し、比較し、コントロールすることもできない。経営経済という複雑な内部構造を持った経済が、統一性と独立性をもった一つ的意思経済たりうるのは、このような管理が一応、現実にも可能だからである。しかし、経営経済の過程を価格過程として、一つの映像に描き出すことができるためには、その過程の様々な事象を計数的に表示できるような計算技術がなければならない。この技術が会計技術である。会計が経営経済にとって映像（Spiegelbild）と呼ばれるのは、この意味においてである。したがって、経営経済が価格過程として現実的に認識できるということは、会計の把握によって可能だということである。会計は、経営経済の活動の状態に関する映像を提供するものであるが、同時にその技術を将来の活動に対して応用すれば、経営経済の未来図を描くことを可能にする。すなわち、会計は、経営経済のこれからの活動の目標である、計画を樹立する手段でもある。したがってまた、計画と実績とを比較検討するコントロール機能にとっては、会計は不可欠の手段である。資本家或いは経営者は、会計的手段によって、経営経済を一つの価格的な運動過程として捉え、これを管理することになる。それ故に、経営経済の活動の成果に対する評価もまた、会計の数値に基づいてなされざるをえない。＞<sup>(14)</sup>。なを、＜経営財務と会計との差異については、経営財務が購買・生産・販売による経営給付活動の貨幣的映像であるのに対し、会計は経営の全体に対立し具体的な経営諸事象の貨幣計数的映像を示すものであるといえる。＞<sup>(15)</sup>。

以上のごとく、会計と経営財務の経営における位置が明らかとなれば<sup>(16)</sup>、経営事実としての経営組織において、それはどのように反映されているのであろうか。つまり、理論上財務機能と会計機能上の明確な差異が指摘されるのであれば、それは経営の事実として、存在しなければならず、具体的には経営活動執行のための「組織」をもって認識されなければならないはずであるからである。

次にこの点を考察しておく。わが国においては、かつて会計業務も財務業務もともに「経理部」という組織部署に包括され実施されていた。そこで一般に、いわれるところの「経理部」の業務内容については概ねつぎのようであるとされている。＜本社機構における代表的なサービス・スタッフ部門。業務内容は経理規定に明文化されている。会計帳簿の記帳・保管、月次・年次決算、製品原価計算、予算、税務計算、内部監査などの会計業務や、金銭出納、信用の供与・回収、長短資金の調達・返済、資金運用などの財務業務をも担当する。コントローラー部と財務部とへの分割、コンピュータ導入による日常業務の機械化、財務管理スタッフへの再編成など、多くの問題に直面している。＞<sup>(17)</sup>。

なぜこのような包括的扱いがなされているかは、会計業務と財務業務の類似性によるものと思われる。＜会計は経営活動のついでに貨幣額による計算・記録・表示の体系である。＞<sup>(18)</sup> が、そのよって立つところの主要な記録手段（源泉）は、現金・預金の動きである。より直截に言えば、その現金・預金を直接的に取り扱うのは財務であり、会計はただその動きによって経営活動を記録・計算・表示するのである。

その点、大変類似的に見えるのであるが、しかし両者の働きは明瞭に分類されなければならない。何となれば、その同一視は、会計と財務との混同につながるし、また管理と財務との同一視につながる問題をはらむからである。これが、従来とられてきた一般的な「経理部」といわれる組織である。これは実は、わが国におけるだけのことではない。実は米国においても見られた。

この両者、つまり会計と財務の、実務的な分離現象は、米国における「コントローラー制度」の展開を機に実現されることになった。

＜アメリカの企業におけるコントローラー制度の創設は、それまで文書部長（secretary）とよって実現された。このことは歴史的に明らかにされている。…このようにコントローラー制度の発展は、アメリカの企業では財務機能と会計機能との分離（separation of the financial and accounting function）をつうじて実現され

るにいたった。＞<sup>(19)</sup>。

もちろんわが国においても同様の動きが見られた。古川栄一は、わが国の企業では、この両種の機能は、これまで包括的に経理部に所属しており、そのためコントローラー制度の導入は、経理部制度の根本的改造を要することになる。この経理部制度の改造について、「企業における内部統制の大綱」（通商産業省産業合理化審議会、1951年7月）によるその要旨を、次のように示している。＜このことは、わが国企業の経理部制度のうちに混在的に含まれているコントローラー部と財務部（treasurers department）との分離独立にたいする提案にはかならない。その理論的根拠は、計算統制機能を財務執行機能から区別して、それぞれ別個の専門担当部門によって遂行させることが、内部統制の有効な遂行、したがってまた利益管理にとっても必要であると考えられるからである。＞<sup>(20)</sup>。まさに分離されるべくして、分離される論理を見てとることができる。

### 3. 実務と理論

1. 経営と簿記・会計においては、経営の価格過程への配慮の不十分さから、簿記・会計教育を通じてもなお、経営の具体的資金取扱い活動への認識が薄弱である点を指摘した。しかし簿記・会計教育の、特に初心者への初歩的経営教育への適切性を見たのである。

つづいて、2. 簿記・会計と財務においては、経営の価格過程への配慮の不十分さがもたらす財務機能の不明確な認識とその理由、ならびに経営事実としての「組織」において見られる「会計」と「財務」の明瞭な分離現象を見た。

なお、3. 実務と理論においては、社会科学一般における「実務」と「理論」との関連性を通じ、ことに簿記・会計科目についての教育上の効率化を考察してゆく。まず、簿記・会計科目の数理的・技術的性格を指摘し、つぎに社会科学一般に見られる実務と理論との関係から、一般論としての社会科学教授上の注意点を指摘しつつ、簿記・会計科目教育の効率化について触れたいと考える。

簿記史とりわけルカ・パチョーリの簿記研究家であ

る片岡義雄は、簿記の理数的性格について、次のように説明している。＜ズンマ (Summa) は、“Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Propotionalita” (算術・幾何・比および比例全書) の略字であって、1494年にヴェニスで公刊されたルカ・パチョーリ (Luca Pacioli) の主著である。ズンマには当時の文献の慣例にしたがって彼自身の姓名を掲げていないが、その巻末に次のような謙虚な奉獻の言葉が付記されている。「フランチスカ派の修道僧であり、神学者であり、かつ一卑賤教師であるサン・セボルクロ町のルカ、未だ数学の素養をもたぬ人びとのためにこの「算術、幾何・比および比例全書」なる拙い一書を公にする」と。本書は、標題の示すように数学書であって、当時における算術、代数および三角法等に関する一切の知識を含み、かつレオナルド・フィボナッチ (Leonard Fibonacci) の「算盤書」(liber Abacci) (1202年) 以後にあらわれた最初の広汎な著書である。また本書は算術および代数学に関しては印刷された書中の最古のものとしての榮譽を担うばかりでなく、15および16の両世紀をつうじて、その数学史出発の起点をなす。…＞<sup>(21)</sup>。

なお、パチョーリ自身については、＜Pacioli, Luca (1445-1514) ルネッサンス初頭のイタリアの著名な数学者で、かつ世界最初の印刷された複式簿記書の著者である。1494年にウルビノ公グイドバルドの後援で、ベネチア (ベニス) で上梓した主著『ズンマ』のなかに加えた「計算および記録に関する詳説」の1編が、実に世界最初の簿記の原型であることが、彼を「会計の父」と呼ばせたゆえんである。レオナルド・ダ・ヴィンチとの親交が厚かったと伝えられる。＞<sup>(22)</sup>とされている。

これら諸点からしても、「簿記」がいかに数理的性格の強いものであるかが理解しうるし、さらに、われわれ簿記指導経験者にとっても、同感しうるものである。

次に、社会科学における実務と理論について再考察してみよう。まず「理論」についてその意義をみると、＜個々ばらばらの事柄を法則的・統一的に説明するため、また認識を發展させるために、すじみち立てて組み立てたもの。＞<sup>(23)</sup>とされており、また大修館書

店・漢語林においても、「個々の事実や認識を、ある原理・原則によって統一的に、だれにでも納得できるように説明し、しかも実践の指針となりうるもの」と、さらに、三省堂・新辞林においても、「科学研究において、個々の現象や事実を統一的に説明し、予測する力をもつ体系的知識…」とされている。つまり、理論の源泉は、事実ないし実務であり、そこから抽出された理論は事実・実務をよりよく理解・認識するためのものである。

以上述べきった、社会科学における「実務」と「理論」についての関連から、次のような重要な関係を見出すのである。

われわれ、社会科学の教育に携わる者にとっては、例えば、経済学については社会現象としての「経済」そのものを、経営学については「経営」そのものを、また会計学について「会計」という社会事象そのものを、それら「学」ないし「理論」とは一応切り離したうえで認識することが、ことに現場での教育上、重要な意味を持つという点である。

例えば、会計学の試験でたいへんまずい成績を示す学生は多い。だが、それをもって単純にその学生の能力を信ずるわけにはいかない。何故なら、彼等はまだ会計実務、つまりは会計理論の源泉である会計実務を、当然のことながら現実にならして実践しているわけではないのであるから、十二分に周知しているわけではないのである。

もちろん「簿記」がその場合、一つの実務経験の代替を果たすことになるが、それとても学生としての実践には限りがあり、それをもって「理論」吸収のための十分な条件となすわけにはいかない場合が多いからである。

これは簿記・会計の領域だけの問題ではない。経営・経営学ないし経済・経済学でも同様であるはずである。その際学生が、もし理論の学習条件が十分であるとすれば、同一の学生がすぐれた成績評価を得る可能性は十分にあるはずである。

ここで述べたいことは、学生の能力を嘆くのではなく、教員自らがいかにしたら、その基礎条件を高める

ことができるかに腐心すべき点である。

次の文章は、このような困難な事情がよく記述されている。＜…大学の教室は、一方的な講義をすればいいという場所ではなくて、教員と学生の相互のコミュニケーションを図る場所だということができるんじゃないかと思います。よく私語をしている学生は周りに迷惑だからとわれわれは注意して、それから逆に寝ている学生は静かだからそっとしておくなんてことがよくあるわけです。しかし…これは私の考えですけれども、本質的に間違っているということなんです。つまり、私語をしている学生も、寝ている学生も、今言った相互コミュニケーションを取るのが教室ですから、聴いていないとか寝ているというのはコミュニケーションを一方的に遮断しているということなんです。そういうコミュニケーションを拒否しているという点では同罪であると。従って、後者の静かだからいいということにはならないということなんです。＞<sup>(24)</sup>。

まさにその通りである。さらに追い打ちをかけるように、＜一般の授業においても、専門用語ではなくて、学生が当然知っていると思って無造作に言葉を使いますと、学生はそこから途端に分からなくなってしまうということがしばしば見受けられます。例えば、基本的な言葉として「概念」という言葉をわれわれは使うわけですが、などがそうです。これを辞書で引きますと、広辞苑には2つ書いてありますが、1つは、事物の本質をとらえる思考の形式、と書いてあります。もう1つは、大まかな意見内容、という説明が書いてあります。そうしますと私は、前からですが、こういう概念という字を黒板に書いて、まずは言葉の説明をします。なんとかの概念なんて通りすぎてしまいますと、おそらくそこからもうわからなくなっている状態ですので、ですから概念という言葉から始めて本論に入っていくというスタイルをよくとっています。＞<sup>(25)</sup>と記されている。私達、指導者の苦勞が如実に示されている。

双方向のコミュニケーションの困難の多くは、上記実践に関する経験不足が大きく関係しているものと思われる。したがって、特に、「理論」解説に当たって用いる「実務例」をいかに理解しやすいものを用いるか

が大きく問われることになる。

他方、講義中に用いる用語（専門用語に限らず一般用語）については、学生の実情にあった、もっとも簡易な「ことば」で、何度も触れさせるよう指導することが必要であろう。さらに、「簿記教育」について困難な問題は、短大における授業時間数の絶対的な少なさである。この場合、学生の「資格取得」が、授業に対する評価の一つになりやすいが、担当実務者にとっては、この克服も重大問題である。

しかし、解決策がない訳ではない。情報機器を用いた、各人の進捗の確実な把握と、丹念な指導に求められると思われる。

#### 4. 短大の特性と簿記・会計教育

3. 実務と理論 における、「理論」にも各種のものがあるので、整理しておきたい。＜今日、『会計理論』には、制度会計論に属するもののほかに、新たな傾向として、情報会計論、意思決定会計論など、さまざまな会計論が見受けられる。だが、このような新たに提唱された会計理論は制度会計論の形成のためのアプローチとは異なるアプローチの採用によって生まれたものである。会計理論形成のためのアプローチには細かくみればいろいろなものがあるだろうが、大きく、記述的アプローチと規範的アプローチ、とに大別されるであろう。制度会計論は前者に属し、情報会計論や意思決定会計論などは後者に属する。＞<sup>(26)</sup>。

しからば、会計理論形成における、記述的アプローチ、規範的アプローチとはいかなるものであろうか。＜記述的アプローチとは、古くから行われ、現在においても制度として行われている会計実務については、そのことに意味が存するのだと考え、その会計実務を説明的に記述することによって会計理論を形成しようとする行き方である。したがって、当然、このアプローチを採用する者は、会計実務と会計理論との密接性を重視することになる。…規範的アプローチとは、ある会計目的を仮定し、その仮定した目的に適した新たな会計を作り上げるために会計理論を形成しようとする行き方である。＞<sup>(27)</sup>。

したがって、まったくの会計初心者である短大学生

にとっては、会計実務の知識それ自体がないのであるから、規範的アプローチは当然不向きであり、教育不可能である。それに対して、記述的アプローチは次のような教育上の特性を持っている。＜説明的記述論者によれば、…会計実務について、『なぜそのように行われているのか』の理由づけないし意味づけを行うことが必要であり、そのために説明的記述論が展開されることになる。すなわち、説明的記述論は現在行われている会計実務について経験的観察により機能的に理論形成がなされていることになるのである。では、なぜ古くから行われてきて現在においても制度として行われている会計実務について理由づけないし意味づけが必要なのであろうか。会計理論はそれが目的との関連において統一的に構成されるならば、会計（学）を学ぼうとする人々に説明しうるような解釈を与えることになるはずであり、それは会計理論に課せられた一つの大きな任務であるはずである。すなわち、会計理論は教育のために必要なのである。なぜならば、初心者および初心者となりうる者に対し調和のとれた概念的描写によって各種の要素を示しうるような角度から、その全分野が観察できるようにすることは、会計学のような技術学における正規教育の一つの目標であるからである。＞<sup>(28)</sup>。

次に、戦後間もなく制定された、「大学制度」はどのようにして生まれ、そこで期待されるものは何であったかを、顧慮してみたい。それによって、現状における短期大学の状況を、ことに簿記・会計との関連から再考察したい。

大学、短期大学、専門学校等の性格を定めているものは、「学校教育法」<sup>(29)</sup>である。学校教育法は、連合国軍の占領統治下において、日本国憲法制定後の第92回帝国議会において、教育基本法などとともに制定されたものであり、1947年（昭和22年）3月31日に公布、翌4月1日から施行された。

その構成は、上諭（公布文）、第1章総則（1－15章）、第2章義務教育（16－21章）、第3章幼稚園（22－28条）、第4章小学校（29－44条）、第5章中学校（45－49条）、第6章高等学校（50－62条）、第7章

中等教育学校（63－71条）、第8章特別支援教育（72－82条）、第9章大学（83－114条）、第10章高等専門学校（115－123条）、第11章専修学校（124－133条）、第12章雑則（134－142条）、第13章罰則（143－146条）、附則からなっている。

学校教育法によれば、＜大学は、学術の中心として、広く知識を授けるとともに、深く専門の学芸を教授研究し、知的、道徳的及び応用的能力を展開させることを目的とする。＞<sup>(30)</sup>とし、第二項において、＜大学は、その目的を実現するための教育研究を行い、その成果をひろく社会に提供することにより、社会の発展に寄与するものとする。＞<sup>(31)</sup>とした上で、第八十七条では、＜大学の修業年限は、四年とする。ただし、特別の専門事項を教授研究する学部及び前条の夜間において授業を行う学部については、その修業年限は、四年を超えるものとする。＞<sup>(32)</sup>としている。

なお、第百八条においては、＜大学は、第八十三条第一項に規定する目的に代えて、深く専門の学芸を教授し、職業又は實際生活に必要な能力を育成することを主な目的とすることができる。第二項 前項に規定する目的をその目的とする大学は、第八十七条第一項の規定にかかわらず、その修業年限を二年又は三年とする。第三項 前項の大学は、短期大学と称する。＞<sup>(33)</sup>と規定している。

このように大学と短期大学は、その目的においても、修業年限においても相異なるものである。大学においては、第八十三条第一項において見られるように、その目的は「学術の中心として、広く知識を授ける」とし、学術をその中心に据えるのに対し、短期大学においては、深く専門の学芸を教授研究する点では同様であるとしても、職業又は實際生活に必要な能力を育成することを主な目的とするとし、大学が、学術を中心に据えるのに対し、短期大学は、広く生活上のいわば「実務」能力の修得にその中心が置かれているのである。

なお、学校教育法、第百二十六条によれば、＜高等課程を置く専修学校は、高等専修課程と称することができる。第二項 専門課程を置く専修学校は、専門学校と称することができる。＞<sup>(34)</sup>としている。ことに短期大学との関連で比較検討を要するのは、第二項で規



定されている専門学校であろう。

つまり専門学校とは、学校教育法第一条の規定する学校（幼稚園、小学校、中学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、大学及び高等専門学校）以外の教育施設で、「職業若くは实际生活に必要な能力を育成し、又は教養の向上を図ることを目的」として組織的な教育を行うものをいう<sup>(35)</sup>のである。

そこで、短期大学を中心とした上で、大学・専門学校との間の機能上の法的異同をみると、つぎのようになるであろう。これら三者のうち、唯一、＜…学術の中心として、広く知識を授ける…＞<sup>(36)</sup>としているのは大学のみである点。そして、＜…深く専門の学芸を教授研究し…＞<sup>(37)</sup>および第百八条第一項の、深く専門の学芸を教授研究し、とするのは大学・短期大学に共通する点であること。また、＜…知的、道徳的及び応用的能力を展開させることを目的とする。＞<sup>(38)</sup>のは大学のみであり、さらに、＜…職業又は实际生活に必要な能力を育成する…＞<sup>(39)</sup>あるいは、＜職業若くは实际生活に必要な能力を育成し…＞<sup>(40)</sup>としているのは、短期大学と専門学校に共通する目的である。

以上の諸点から、短期大学に課された使命は、ことに大学と対比する場合、職業または实际生活に必要な能力を育成することに主眼がおかれているところにその特色を見出すことが出来るのであり、同時にそのことは、主として社会科学を中心に考察すれば、「実務」にその中心視野がおかれているとはいえそれは、大学と同じく、深い専門の教授研究を通じて果たされること、つまり「理論」との結び付きがなければならないのである。それを、2年ないし3年で行うということになる。

他方、短期大学と専門学校との異同点からは、職業若くは实际生活に必要な能力を育成することに、その目的の同一性を認められるのであるが、少なくとも条文上は、専門学校には大学・短期大学には課されている、深く専門の学芸を教授研究することはないので、いわば「実務」が、その修得目的であるといえるのである。

以上を踏まえ、今後短期大学とりわけ経営教育を主たる対象とする教育機関は、大学・専門学校とのすみわけ上、どのような明確な方針を持たなければならないかにつき、ことに簿記・会計科目を中心に考察してみたい。

第1は、理論の源泉としての実務である「簿記技術」の修得に力を入れるべきである。それは、大学・専門学校に負けないだけのものでなければならない。例えば、簿記3級程度の講義内容であっても、前期15回、後期15回では非常にタイトである。したがって、大学の講義のように、簿記講義中に随時、会計理論を差し挟む余地はない。ここはむしろ、専門学校に劣ることのない、徹底した技術論で貫くべきである。その能率は、情報機器を用いた、学生個々人の技術修得状況の即時的把握を通じた授業構成をはかるとともに、十分な補講をする以外にはない。

第2は、第1で修得した実務に対応する「理論科目」つまり、必須の会計学関連科目を必ず設置することであり、しかも合理的配置が必要である。この点は、短期大学の特質からして専門学校とは一線を画した指導が求められる。これら授業は、修得済の「簿記技術」と密着した展開が図られることが重要である。

第3は、単に簿記・会計教育に止まることなく、経営における具体的な「資金取扱い機能」としての財務活動側面、ことに資金繰りないし運転資本管理についての指導が必須である。この点の欠如は、簿記・会計教育をして、経営の実態から遊離した存在と化すことになりかねない。

## 引用文献

- (1) 佐々木吉郎『増訂 経営経済学総論』中央書房、60～61頁、1959年。
- (2) 今村成男『経営学概論（新版）』弘文堂、8頁、1966年。
- (3) 同上書、9頁。
- (4) 同上書、11頁。
- (5) 牛尾寿作編著『会計学概説』八千代出版、39頁、1994年。
- (6) 明治大学経営学部会計学研究室編『大学簿記教程』白桃書房、7頁、1990年。

- (7) 同上。
- (8) 同上。
- (9) 牛尾、前掲書、40頁。
- (10) 同上書、43頁。
- (11) 森藤一男編『教養簿記（増補版）』東京情報出版、36頁、1999年。
- (12) 今村、前掲書、15頁。
- (13) 拙稿「経営財務の活動領域」『目で見える会社財務』水越 潔編著、泉文堂、186頁、1996年。
- (14) 今村、前掲書、39頁。
- (15) 前掲、拙稿、186頁。
- (16) 拙稿「経営における財務・会計の位置役割」『目で見える会社財務』水越 潔編著、泉文堂、187頁、1996年。
- (17) 黒澤清編『会計学辞典』東洋経済新報社、272頁、1982年。
- (18) 木村重義『会計総論』同文館出版、7頁、1976年。
- (19) 古川栄一『経営学通論』同文館出版、176頁、1998年。
- (20) 同上書、177頁。
- (21) 神戸大学会計学研究室編『第三版 会計学辞典 追補版』同文館、675頁、1980年。
- (22) 黒澤、前掲書、716頁。
- (23) 西尾 実・岩淵悦太郎・水谷静夫編『岩波 国語辞典 第2版』岩波書店、1978年。なお、実務と理論の関係については、経営学においても、会計学においても俊別されている（今村、前掲書、30頁、経営経済的原理と経営経済的思考。武田隆二『（簿記の基礎）簿記Ⅰ』税務経理協会、10頁、2009年、簿記と簿記学・会計と会計学）。
- (24) 李 精『（2010年度 第2回常盤短期大学FD研究会）短大における簿記・会計教育の現状と課題』常盤大学FD委員会、5頁、2011年。
- (25) 同上稿、10頁。
- (26) 平井克彦『制度会計論』白桃書房、2頁、1983年。
- (27) 同上書、3頁。
- (28) 同上。
- (29) 学校教育法、昭和22年3月31日、法律第26号、最終改正 平成23年6月3日 法律第61号。
- (30) 同法、第九章 大学、第八三条、第一項。
- (31) 同法、同条、第二項。
- (32) 同法、第八十七条、第一項。

- (33) 同法、第百八条。
- (34) 同法、第百二十六条、第一項、第二項。
- (35) 同法、第百二十四条。
- (36) 同法、第八十三条、第一項。
- (37) 同法、第八十三条、第一項および第百八条、第一項。
- (38) 同法、同上項。
- (39) 同法、第百八条、第一項。
- (40) 同法、百二十四条、第一項。

## 参考文献

- ・ 佐々木吉郎『経営経済学への道』中央書房、1955年。
- ・ 佐々木吉郎『増訂 経営経済学総論』中央書房、1959年。
- ・ 佐々木吉郎『新版 経営経済学総論』中央書房、1972年。
- ・ 今村成男『経営学概論（新版）』弘文堂、1966年。
- ・ 上林貞治郎『資本主義企業の経営経済学』森山書店、1978年。
- ・ 古川栄一『経営学通論』同文館出版、1998年。
- ・ 木村重義『新訂要説財務諸表論』税務経理協会、1967年。
- ・ 木村重義『会計総論』同文館出版、1976年。
- ・ 木村重義編『体系会計学辞典』ダイヤモンド社、1970年。
- ・ 蔦村剛雄『体系財務会計論』中央経済社、1991年。
- ・ 蔦村剛雄『会計学一般原理』白桃書房、1991年。
- ・ 武田隆二『最新財務諸表論（第11版）』中央経済社、2008年。
- ・ 武田隆二『簿記一般教程（第7版）』中央経済社、2008年。
- ・ 飯野利夫『財務会計論（三訂版）』同文館出版、2000年。
- ・ 森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典（第5版）』中央経済社、2008年。
- ・ 安藤英義他編『会計学大辞典（第5版）』中央経済社、2007年。
- ・ 国村道雄『資金繰り政策（現代企業財務シリーズ2）』日本経済評論社、1980年。